GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 31339C
Inscrit le 24 août 2012

Audience publique du 7 février 2013

Appel formé par
la société anonyme ... S.A. (anciennement dénommée ... S.A.), …
contre un jugement du tribunal administratif du 12 juillet 2012 (n°26409a du rôle)
en matière d'impôt

Vu la requête d'appel, inscrite sous le numéro 31339C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 24 août 2012 par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, en nom et pour compte de la société anonyme ... S.A. (anciennement dénommée ... S.A.), société de droit luxembourgeois, ayant eu son siège social à …, ayant actuellement son siège à …, représentée par son liquidateur actuellement en fonctions, contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg en date du 12 juillet 2012 (n° 26409a du rôle) déclarant non fondé son recours tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 21 septembre 2009 ayant rejeté comme non fondée sa réclamation dirigée contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2006, émis le 23 juillet 2008 par le bureau d'imposition Sociétés 6, ainsi que contre le « *bulletin de décompte correspondant établi le même jour* » ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 8 octobre 2012 par Madame le délégué du gouvernement Monique Adams ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 8 novembre 2012 par Maître Jean-Pierre WINANDY au nom de la société anonyme ... S.A. ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Jean-Pierre WINANDY et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS, en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 4 décembre 2012.

Le bureau d'imposition Sociétés 6 de la section sociétés du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *bureau d'imposition* », adressa le 14 février 2008 un courrier à la société ... S.A., dénommée actuellement ... S.A., ci-après « *la société ...* », pour l'informer, en application du paragraphe 205, alinéa 3, de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », qu'il envisageait de s'écarter de sa déclaration fiscale pour l'année 2006 concernant l'exemption du

gain résultant des abandons de créance consentis par ses cinq actionnaires au motif que « *cet abandon de créance ne correspond pas aux termes de l'article 52 L.I.R. qui vise des gains d'assainissement en vue de prévenir une faillite, sans droit d'être remboursé. Le gain ainsi réalisé est à considérer comme un événement taxable.* »

Par courrier du 2 juillet 2008, la société ... adressa sa prise de position par rapport à ce courrier au bureau d'imposition.

Le 23 juillet 2008, le bureau d'imposition émit le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2006. Dans la rubrique « *Détail concernant l'imposition* », il fut précisé que : « *L'imposition diffère de la déclaration sur les points suivants Imposition conformément au par. 205 al. 3 de la L.G.I. (voir notre lettre du 14 mai 2008). Le bureau d'imposition n'accepte pas la qualification des remises partielles de dettes en tant que gain d'assainissement. Par conséquent, l'article 52 L.I.R. ne trouve pas d'application.* »

Par courrier du 7 octobre 2008, la société ... adressa au bureau d'imposition une réclamation à l'encontre dudit bulletin d'impôt pour l'année 2006 et du décompte subséquent. Elle estima entre autres que l'article 52 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « *LIR* », trouverait à s'appliquer en l'espèce au motif que ledit article « *ne poserait nullement comme condition que la remise de dette ait été consentie « en vue de prévenir une faillite » ou encore qu'aucune clause de retour à meilleure fortune, c'est-à-dire de remboursement, n'ait été prévue.* »

Cette réclamation fut transmise par le bureau d'imposition au directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « *directeur* », qui, par décision du 21 septembre 2009, déclara la réclamation irrecevable pour autant que dirigée contre le décompte du 23 juillet 2008, tout en la recevant dans la forme en ce qu'elle est dirigée contre le bulletin d'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2006 et en la rejetant comme non fondée dans cette mesure.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 14 décembre 2009, la société ... introduisit un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision directoriale précitée du 21 septembre 2009.

Pour conclure à l'irrecevabilité du recours en réformation, le tribunal, dans son jugement du 29 novembre 2010 (n°26409 du rôle), accueillit le moyen d'irrecevabilité soulevé par le délégué du gouvernement et tiré du non-respect de l'article 1er de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives au motif que le recours ne serait pas motivé.

Le 4 janvier 2011, la société ... interjeta appel contre le jugement du 29 novembre 2010.

Par arrêt du 7 avril 2011, la Cour déclara cet appel fondé et, par réformation du jugement entrepris du 29 novembre 2010, dit que le recours introductif de première instance de la société ... n'est pas irrecevable pour cause d'un défaut d'énonciation d'un exposé sommaire des faits et des moyens invoqués tel que requis par l'article 1er de la loi modifiée du 21 juin 1999 précitée, tout en renvoyant le dossier devant le tribunal en prosécution de cause et en condamnant l'Etat aux dépens de l'instance d'appel.

Pour conclure au caractère fondé de l'appel, la Cour constata d'abord que les faits litigieux, tels qu'ils se dégagent de la requête introductive de première instance, spécialement lorsqu'on les considère à la lumière de la décision directoriale entreprise, sont constitutifs d'une renonciation partielle en 2006 de certains créanciers/actionnaires de la société ... à leurs créances, en l'occurrence une renonciation à hauteur de … € sur un total de … €, opération que la société ... estime fiscalement neutre, alors que le bureau d'imposition a imposé le bénéfice résultant de ladite remise de dettes.

En ce qui concerne la problématique en droit, la Cour retint qu'il se dégage encore de la requête introductive de première instance que si devant le directeur la société ... a critiqué l'analyse du bureau d'imposition au motif qu'elle se heurterait aux dispositions de l'article 52 LIR, elle ne poursuit pas cet argumentaire devant les premiers juges, mais reproche au bureau, sinon au directeur – saisi de l'intégralité de la cause –, de ne pas avoir poursuivi l'analyse en droit au-delà des dispositions de l'article 52 LIR en examinant en outre s'il ne convenait pas pour autant de faire application de l'article 18 LIR et de requalifier les renonciations de créances en apports cachés à éliminer du résultat imposable au titre de ladite disposition légale.

Tout en admettant que l'énoncé des circonstances de fait tout comme celui de la motivation en droit, qui se limite à un moyen unique, tel que contenu dans la requête introductive de première instance de la société ..., est certes succinct, la Cour vint à la conclusion qu'il n'en restait pas moins que ce moyen est suffisamment précis, complet et explicite, en fait et en droit, et que les premiers juges étaient partant bien mis en mesure de statuer utilement y relativement.

Sur renvoi, le tribunal statua par un jugement du 12 juillet 2012 (n° 26409a du rôle) pour déclarer le recours en réformation recevable, mais non fondé et condamner la partie demanderesse aux frais.

Pour arriver à cette conclusion, le tribunal, à la suite de l'arrêt de la Cour du 7 avril 2011, dégagea la question posée par le moyen unique invoqué comme consistant à examiner s'il y a lieu de faire application de l'article 18 LIR et de requalifier les renonciations de créances en apports cachés à éliminer du résultat imposable au titre de cette disposition légale.

Après avoir posé que l'article 18 LIR définit le bénéfice par comparaison de l'actif net investi à la fin de l'exercice à celui du début de l'exercice, le tribunal rappela que l'actif net investi s'entend de l'actif du bilan d'une société, à savoir l'ensemble des biens dont elle dispose diminué des dettes contractées envers les tiers (fournisseurs, prêteurs…) lequel traduit donc la valeur de la société au moment de l'établissement du bilan et que la notion d'actif investi est plus amplement définie à l'article 19 LIR comme se composant des biens qui, de par leur nature, sont destinés à servir à l'entreprise, ces biens, d'après les travaux préparatoires, étant à entendre sous une optique très générale. Sur ce, le tribunal estima qu'indépendamment de la question de savoir si la renonciation en l'espèce à des créances concernées dans le chef de certains créanciers/actionnaires est ou non définitive, ainsi que le relevait la partie étatique pour dire au vu de la définition précitée des biens susceptibles d'entrer dans le champ d'application de l'actif net investi au sens de l'article 18 LIR que la renonciation à une créance ne saurait être considérée comme un « *bien susceptible d'une exploitation économique et ayant une valeur individuelle* », de sorte à ne pas pouvoir rentrer dans ladite définition de l'actif net investi au sens de l'article 18 LIR et à ne pas pouvoir

constituer un apport caché à déduire du revenu imposable comme le soutint la société demanderesse.

Par conséquent, le tribunal déclara le recours non fondé.

Par requête d'appel déposé au greffe de la Cour administrative le 24 août 2012, la société ... a entrepris le jugement précité du 12 juillet 2012.

A l'appui de sa requête d'appel, la société ... critique le jugement entrepris en ce qu'il a considéré que la renonciation à une créance ne saurait être considérée comme un bien susceptible d'une exploitation économique et ayant une valeur individuelle de sorte à ne pas pouvoir rentrer dans la définition de l'actif net investi tel que figurant à l'article 18 LIR. Elle taxe cette démarche de non cohérente par rapport à un jugement du même tribunal du 7 mai 2007 (n° 21466 du rôle) retenant à partir des dispositions du même article 18 LIR que le bénéfice est constitué par la différence entre l'actif net investi à la fin de l'exercice et l'actif net investi à son début, augmenté des prélèvements personnels effectués pendant l'exercice et diminué des suppléments d'apports effectués pendant l'exercice de sorte à imposer l'élimination de l'actif net investi de tous les suppléments d'apports en ce qu'ils impliquent des changements de l'actif net investi non provoqués par l'exploitation.

En se référant aux travaux préparatoires afférents audit article 18 LIR et en retenant à partir des mêmes travaux que la notion d'apports entre sociétés opaques englobe l'ensemble des attributions de « *biens susceptibles d'investissement* » effectués par la société en raison de leur participation, y compris les apports cachés d'associés sous forme d'augmentations du bénéfice comptable de la société en raison d'opérations basées uniquement sur le lien participatif, l'appelante soutient comme étant indéniable aux termes des mêmes travaux parlementaires relatifs à l'article 52 LIR que toute remise de dettes entraîne une augmentation du bénéfice comptable. De tout cela l'appelante entend dégager que la remise de dettes/abandon de créances opéré par un associé constitue nécessairement un apport caché.

Pour le surplus, l'appelante réitère son argumentaire tiré de la doctrine et cite plus particulièrement des extraits du commentaire Herrmann/Heuer/Raupach par elle déjà invoqués en première instance. Dans la mesure également où la doctrine citée admettrait qu'un abandon de créance peut parfaitement constituer un apport caché, le raisonnement des premiers juges dans le jugement entrepris serait nécessairement erroné suivant l'appelante.

L'appelante estime que le bureau d'imposition aurait, dès la communication faite sur base du paragraphe 205, alinéa 3, AO, reconnu qu'on était en présence d'un apport caché. En effet, en libellant qu'il ne s'agissait pas d'un apport caché définitif, le bureau aurait cependant admis la qualification d'apport caché.

L'évaluation de cet apport devrait « *logiquement* » se faire suivant la valeur nominale de la créance, étant donné que le bilan de la société n'aurait pas été à ce point entamé pour justifier une décote par rapport à ce montant nominal. L'appelante estime qu'au début de l'exercice 2006 elle avait un capital de 150.000 euros et des pertes cumulées de … euros. Dès lors, les fonds propres « *bilantaires* », sans parler des fonds propres réels, notions qui tiendraient compte des plus-values cachées éventuelles, auraient encore été largement positifs.

Si, en instance d'appel, la partie publique invoquait la clause de retour à meilleure fortune stipulée pour dire que l'opération n'aurait pas été définitive et que dès lors on ne saurait parler d'apport, cette prise de position de l'administration serait incohérente. Au pire,

il faudrait supposer que le montant de la créance renoncée serait resté au bilan en tant que dette, car elle serait susceptible de devoir être payée plus tard. Alors l'opération ne s'analyserait certes pas en apport caché, ni en renonciation « *définitive* » à une créance, mais il s'agirait d'une dette et l'opération serait comptablement et fiscalement neutre. Il appartiendrait alors à l'Etat d'expliquer le traitement comptable de pareilles opérations.

Cependant, suivant l'appelante, la clause de retour à meilleure fortune serait quelque peu spéciale dans ce sens que la « *renaissance de la dette* » à laquelle il aurait été renoncé ne dépendrait pas uniquement du redressement de la société, mais encore du bon vouloir du créancier qui aurait stipulé « *who reserves for itself the option to claim back his debt in case the company would carry out any new profit* ». Dès lors, pour que la clause joue, il faudrait non seulement que la société revienne à meilleure fortune, mais encore que l'associé veuille exercer son option de demander le paiement de sa créance.

De toute façon, la position étatique serait très restrictive en ce qu'elle présupposerait qu'un apport implique une mise à disposition de manière définitive. Ceci serait incorrect, étant donné qu'il existerait des apports en jouissance. Ainsi, si le bien apporté était un corps certain, il serait mis à disposition de la société sans transfert de propriété. Par ailleurs, il y aurait des apports de biens avec « *clause de reprise des apports en nature* ». En pareil cas, le bien serait récupéré par l'apporteur dans la mesure où il se trouve encore dans le patrimoine de la société au moment de la liquidation de cette dernière.

L'Etat se rapporte à prudence de justice quant à la recevabilité de l'appel en la pure forme.

L'appel ayant été introduit suivant les formes et délai prévus par la loi, il est recevable.

Au fond, l'Etat demande la confirmation pure et simple du jugement entrepris.

L'Etat fait encore valoir que l'appelante a sollicité dans sa déclaration d'impôt le bénéfice de l'article 52 LIR relatif au gain d'assainissement, demande à laquelle le bureau d'imposition refusa de faire droit. Sur ce, l'appelante aurait réclamé devant le directeur pour à nouveau solliciter le bénéfice dudit article 52 LIR et le directeur confirma les conclusions du bureau d'imposition relativement à cette demande.

Ce serait ainsi pour la première fois devant le tribunal que la partie appelante, par le biais de son mandataire, aurait fait valoir que l'on serait en présence, non pas d'un gain d'assainissement, mais plutôt d'un apport caché, ce qui impliquerait la requalification des opérations litigieuses.

L'Etat estime que cet argumentaire ne serait invoqué que pour les besoins de la cause, alors qu'il résulterait très clairement des éléments du dossier que l'intention exclusive du contribuable aurait été de formuler une demande tendant à l'obtention du bénéfice de l'article 52 LIR relatif au gain d'assainissement.

De toute façon, à part de lancer simplement l'idée de l'apport caché, l'appelante resterait entièrement en défaut de développer les conséquences résultant d'un tel apport caché, à savoir la question de son évaluation. Dès lors, en tout état de cause et même pour le cas où la Cour tendrait à analyser l'opération litigieuse en un apport caché, l'Etat conclut que la

renonciation des différents créanciers ne constituerait cependant pas un apport caché, étant donné que l'un des éléments requis pour pareille admission serait constitué par une attribution/mise à disposition d'un bien à caractère définitif et non pas soumise à restitution. En l'occurrence, les créanciers auraient expressément stipulé une clause de retour à meilleure fortune.

Non seulement la renonciation ne serait pas définitive, mais encore ne serait-elle point totale pour n'être que partielle.

Compte tenu de l'argumentaire de l'appelante, la Cour n'est plus saisie de la question de savoir si les remises partielles des dettes litigieuses sont à qualifier en tant que gain d'assainissement au sens de l'article 52 LIR, mais se voit appelée à toiser l'autre question de qualification soulevée pour dégager si ces remises en tant que renonciations à des créances sont à requalifier en tant qu'apports cachés au sens de l'article 18 LIR et à éliminer du résultat imposable en conséquence, du moins au stade de l'année d'imposition litigieuse, pour, le cas échéant, devenir imposables ultérieurement en cas de prélèvement personnel.

Ainsi, l'article 18, paragraphe 1er, LIR dispose que « *le bénéfice est constitué par la différence entre l'actif net investi à la fin et l'actif net investi au début de l'exercice, augmentée des prélèvements personnels effectués pendant l'exercice et diminuée des suppléments d'apport effectués pendant l'exercice* ».

Suivant l'article 42 LIR, pris en son paragraphe 1er, « *sont considérés comme suppléments d'apport tous les biens qu'en cours d'exploitation le contribuable incorpore à son entreprise* », la notion de *« biens »* visée par l'article 42 LIR sous revue s'analysant comme *« biens économiques ».*

La question soulevée à ce stade de l'analyse est celle de savoir si une remise de dettes peut être considérée comme bien économique au sens de l'article 42 LIR.

Les suppléments d'apport visés par l'article 42 LIR s'analysent en mise supplémentaire sous forme d'augmentation de capital et peuvent s'effectuer de plusieurs manières, notamment par augmentation du compte capital de l'entrepreneur ou par remise de dettes.

Il se dégage des travaux parlementaires à la base de l'article 42 LIR que les créances et les dettes qui proviennent de l'exploitation relèvent des biens investis par destination (doc. parl. 571[4] – commentaire des articles – ad. Article 24 (devenu article 19) page 31).

Il n'est pas contesté par ailleurs que si les remises de dettes litigieuses n'ont été que partielles, elles émanent cependant de créanciers qui ne sont autres que les actionnaires de la société appelante.

Il est vrai que les remises de dettes en question ont été effectuées notamment suivant une sorte de clause de retour à meilleure fortune. Cette clause est formulée suivant deux branches enchevêtrées en ce que le créancier renonçant se réserve l'option de réclamer la restitution de sa créance (« *reserves for itself the option to claim back his debt* ») et ce dans l'hypothèse précisément où la société reviendrait à dégager des profits (« *in case the company would carry out any new profit* »).

En suivant l'analyse dégagée par le *Bundesfinanzhof* (BFH 23.5.1984 BSt Bl II, 723ff), la remise de dette devant valoir supplément d'apport et la clause de retour à meilleure fortune devant valoir restitution et s'analysant le moment venu en prélèvement s'analysent en deux opérations différentes déployant chacune ses effets propres, dans l'hypothèse plus particulièrement où la clause de retour à meilleure fortune n'opère pas automatiquement, mais présuppose une manifestation de volonté spécifique (« *option* ») du ci-avant créancier, apporteur de fonds, à travers la remise de dette effectuée, (cf. Beck'scher Bilanzkommentar Handels-und Steuerrecht 4ième édition, 1999, ad. § 272, n°214).

Enfin, les remises de dette partielles litigieuses ont été appelées à être comptabilisées par la société en tant que dettes annulées à concurrence de la partie remise, élément qui ne se trouve pas autrement contesté par les parties au litige.

Il résulte de l'ensemble des considérations qui précèdent qu'en principe les remises de dettes partielles effectuées par les actionnaires de l'appelante sont à analyser en tant qu'apports cachés au titre de l'exercice fiscal 2006 au cours duquel elles ont été effectuées, de sorte à devoir être éliminées des résultats imposables en vertu de l'article 18 LIR dans la limite du montant auquel ces remises sont à évaluer.

La question de l'évaluation est subséquente à celle, préalable, de la qualification des remises de dettes partielles litigieuses et les parties n'ont fait que relever la question sans y apporter des argumentaires respectifs de nature à permettre à la Cour de toiser d'ores et déjà ce point litigieux.

Il convient dès lors, par réformation du jugement entrepris, de réformer la décision directoriale du 21 septembre 2009 et de déclarer la réclamation fondée en son principe, en ce que les remises partielles de dettes par les actionnaires de la société ... sont à analyser en tant que suppléments d'apport au sens de l'article 18 LIR, pour renvoyer l'affaire pour le surplus devant ledit directeur, y compris la question d'évaluation des éléments de remise partielle desdites dettes valant suppléments d'apport à la société ....

Par ces motifs,

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause ;

déclare l'appel recevable ;

au fond, le dit justifié ;

par réformation du jugement entrepris, réforme la décision directoriale du 21 septembre 2009 dans le sens que la réclamation est fondée en son principe en ce que les remises partielles de dettes de la part des actionnaires de la société ... sont en principe à considérer en tant que suppléments d'apport au sens de l'article 18 LIR et renvoie l'affaire en prosécution de cause devant ledit directeur ;

condamne l'Etat aux dépens des deux instances.

Ainsi délibéré et jugé par :

Francis DELAPORTE, vice-président,
Serge SCHROEDER, premier conseiller
Martine GILLARDIN, conseiller,

et lu par le vice-président en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 29 mai 2016
Le greffier de la Cour administrative